

## ОСОБЛИВОСТІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА ЙОГО ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Леперт Д.В.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Досліджено теоретичні питання та особливості ціноутворення на підприємствах ресторанного господарства. Розглянуто методику формування цін на товари, придбані з метою їх наступного перепродажу, та продукцію власного виробництва. Розглянуто порядок та правила застосування цін підприємствами ресторанного господарства згідно діючого законодавства України. Визначено особливості формування торгової націнки на товари як елементу ціни продажу. На прикладі проілюстровано підходи до встановлення продажної ціни товару та розрахунку торгової націнки на всіх ланцюгах торгівлі.

**Ключові слова:** ресторанне господарство, калькуляційний метод, ціна продажу, торгова націнка, вільні ціни.

**Постановка проблеми.** Ринковій економіці притаманна розвинена інфраструктура сервісу, складовою якої є ресторанне господарство. В Україні в останні роки набуває розвитку цей вид економічної діяльності, що обумовлено його високою інвестиційною привабливістю. В умовах динамічної ринкової кон'юнктури ефективне функціонування підприємств ресторанного господарства залежить від ціноутворення, адекватної економічним реаліям та спрямованої на забезпечення внутрішніх потреб управління. Ресторанне господарство складається із підприємств, що характеризуються різними типами спеціалізації, поєднують функції виробництва, торгівлі та організацію споживання. Відтак, особливої актуальності набувають дослідження, спрямовані на розробку методики обліку в сфері ціноутворення з урахуванням специфіки даного виду економічної діяльності та з метою забезпечення інформаційних запитів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, що зумовлює необхідність системного підходу до її розробки. Одним із визначальних факторів забезпечення успішного функціонування підприємств ресторанного господарства та формування оптимальних результатів їх діяльності є належним чином розроблена цінова політика. Ціноутворення у досліджуваній галузі має низку особливостей. Враховуючи, що на підприємствах ресторанного господарства сполучені процеси виробництва і реалізації власної продукції, напівфабрикатів і товарів, здійснити розрахунок собівартості продукції власного виробництва досить складно. Окреслена проблема має прямий вплив і на процес ціноутворення, хоча ціни на страви власного виробництва і належать до роздрібних, однак методика їх встановлення відрізняється як від оптової, так і роздрібно-торгівлі. Зазначене пояснюється тим, що в ресторанному господарстві формування ціни здійснюється із використанням методів, які притаманні виробничим та торгівельним підприємствам.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням теми ціноутворення на підприємствах ресторанного господарства займалися провідні вчені та науковці в сфері бухгалтерського обліку. Загальні теоретичні основи формування ціни на підприємствах було розглянуто такими вітчизняними вченими як Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Шкварчук Л.О. тощо. Особливості методики облікового відображення ціни, формування торгової націнки висвітлено в працях Гури Н.О., Перетятко Т.І., Руденюка Є. та інших.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте недостатньою залишається теоретична та практична розробленість питань побудови системи ціноутворення з врахуванням впливу організаційно-технологічних особливостей

діяльності підприємств ресторанного господарства, яка б одночасно відповідала вимогам внутрішнього управління та зовнішнього контролю за діяльністю системи ресторанного господарства.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є теоретичне обґрунтування методики ціноутворення на підприємствах ресторанного господарства, розкриття особливостей визначення торгової націнки, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення ціноутворення на підприємствах ресторанного господарства.

**Виклад основного матеріалу.** Виконання соціальних програм підвищення добробуту населення України в умовах ринкової економіки залежить від розвитку галузей національної економіки, які виробляють продукцію народного споживання, виконують роботи і надають послуги. До такої сфери діяльності відносяться і ресторанне господарство, підприємства якого виробляють продукцію масового споживання і реалізують її населенню на внутрішньому ринку.

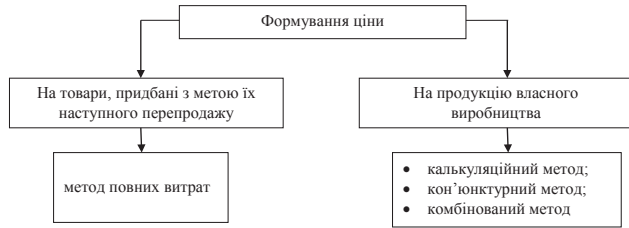
Ресторанне господарство визначають як вид економічної діяльності суб'єктів господарської діяльності щодо надавання послуг відносно задоволення потреб споживачів у харчуванні з організуванням дозвілля або без нього. Головною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів ресторанного господарства є те, що вона поєднує елементи виробництва і торгівлі. Під час виготовлення власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) водночас відбувається їх реалізація (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами.

Організація виробничого процесу у закладах ресторанного господарства найбільш подібна до діяльності підприємств харчової промисловості, за винятком притаманних досліджуваній галузі ознак:

- заклади ресторанного господарства здійснюють виготовлення страв, які не підлягають довготривалому зберіганню, а відтак залишки незавершеного виробництва практично відсутні;
- виготовлення страв здійснюється на замовлення конкретного споживача;
- підприємства ресторанного господарства несуть додаткові витрати, пов'язані з оформленням та реалізацією страв власного виробництва й купівельних товарів [9, с. 130].

У свою чергу, за характером збутового процесу на підприємствах ресторанного господарства (ПРГ) операції з продажу продукції власного виробництва та купівельних товарів найбільш схожі з роздрібною торгівлею з тією відмінністю, що у закладах харчування окрім реалізації зазначених активів здійснюється їх споживання із наданням комплексу супутніх послуг.

Задля обґрунтованого процесу формування цін у ресторанному господарстві слід розмежувати порядок визначення облікової ціни (рис. 1).



**Рис. 1. Формування ціни у ресторанному господарстві**

Джерело: розроблено автором за даними [5, 9]

На товари, придбані з метою їх наступного перепродажу необхідно встановлювати таку ціну, яка б покривала понесені витрати на їх придбання й реалізацію, а також забезпечувала отримання оптимального прибутку. Тому до таких товарів необхідно застосовувати ціни з врахуванням методу повних витрат.

Повна собівартість продукції власного виробництва, яка виготовляється із придбаних та відповідним чином перероблених сировини та продуктів сільськогосподарського призначення, не визначається; натомість на підставі калькуляційної картки обчислюється її реалізаційна ціна.

За калькуляційним (традиційним) методом реалізаційна ціна продукції власного виробництва визначається шляхом калькулювання спожитого сировинного набору. Калькуляцію (розрахунок ціни реалізації) складають на кожен вид страв, кулінарних виробів тощо [4]. На процес калькулювання впливатиме вид цін (купівельні, продажні), а також одиниці виміру сировини. Ціна, відображена у калькуляції, – це роздрібна ціна ПРГ (продажна ціна), яка складається із вартості сировинного набору й націнки ресторанного господарства, яку встановлюють залежно від націнної категорії підприємства у відсотках до роздрібно середньозваженої ціни.

Для цього передбачено спеціальний планово-обліковий документ – «Калькуляційна картка». До калькуляційної картки заносять дані про вартість продуктів (сировини), що входять у рецептуру страви (виробу). Підставою для складання калькуляції є план-меню та норми вкладення продуктів (сировини), передбачені збірниками рецептур (технологічними картами на фірмові вироби). Калькуляцію складають, як правило, на 100 порцій або на 10 кг (якщо збірником рецептур передбачені норми закладки з розрахунку на 1 кг готового виробу). Ціна продуктів (сировини) може бути обліковою (без торгової націнки) або ж продажною (з торговою націнкою), залежно від прийнятої на підприємстві методики оцінки запасів.

У калькуляційній картці вказують найменування страви та її номер за збірником рецептур, найменування продуктів, що є сировиною для виготовлення цієї страви, та норми їх закладки згідно зі збірником рецептур, облікову ціну та вартість кожного виду продуктів (сировини) і всього набору, суму націнки до облікової вартості, суму ПДВ, відпускну вартість 100 страв (10 кг) та однієї страви (порції), вихід у готовому вигляді однієї страви (порції) в грамах (мл). Складання калькуляції на прикладі ікри бурякової з морквою без торгової націнки наведено в табл. 1.

Визначена таким чином відпускна вартість страви (виробу) зберігається до зміни сировинного на-

бору або зміни вартості продуктів (сировини). При настанні таких змін визначають нову ціну страви (кулінарного виробу тощо). Розрахунок нової ціни здійснюють у тій же калькуляційній картці, використовуючи для цього вільні колонки (з позначенням дати кожного такого розрахунку).

Таблиця 1

**Калькуляційна картка № 405 2 січня 2014 р. (без торгової націнки)**

Найменування страви – «Ікра бурякова з морквою»  
Номер за Збірником рецептур – 1.50

№ з/п	Порядковий номер калькуляції і дата її затвердження	№ 29 «02» лютого 2013 р.		
		Найменування продуктів	Норма, кг	Ціна, грн.
1	Буряк	8,75	2,03	17,76
2	Морква	3,75	3,96	14,85
3	Цибуля ріпчаста	0,95	6,60	6,27
4	Олія	0,13	11,00	1,43
5	Томатне пюре	0,63	15,40	9,70
Загальна вартість набору продуктів на 10 кг				50,01
Ціна продажу однієї страви, 100 г				0,50
Вихід у готовому вигляді однієї страви, г				100
Завідувач виробництва				Сібекин В.С.
Калькуляцію склав				Андрієнко І.Н.
Затверджую: Керівник закладу (підприємства)				Романюк П.А.

Джерело: розроблено автором за даними [6]

Кон'юнктурний (ринковий) метод передбачає встановлення реалізаційної ціни на страви власного виробництва в залежності від рівня попиту на них та купівельної спроможності споживачів. При цьому, для визначення собівартості продукції та контролю за відповідністю дотримання закладки сировинного набору у готову страву необхідно одночасно застосовувати елементи традиційного калькулювання.

Комбінований метод синтезує принципи традиційного та ринкового методів. За комбінованим методом ціна продукції власного виробництва, окрім базових витрат, повинна враховувати клас закладу харчування; складність приготування страви, її винятковість; вартість та якість сировинного набору. Разом з тим, сформована ціна повинна бути гнучким інструментом маркетингу і враховувати можливу систему знижок, бонусів та заохочень [12, с. 276].

Усі підприємства та організації незалежно від форми власності та виду діяльності, формуючи ціни на свій товар зобов'язані керуватися вимогами Закону України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 № 5007-VI [1], відповідно до якого передбачено застосування підприємствами таких видів цін: вільних цін і тарифів; державних фіксованих цін (тарифів); регульованих цін і тарифів.

Вільні ціни встановлюються на всі види запасів, за винятком тих, за якими відбувається державне регулювання цін. Так, Постановою КМУ «Про встановлення повноваження органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад відносно регулювання цін (тарифів)» від 25.12.1996 р. № 1548 [3] передбачено, що органи державної виконавчої ради встановлюють граничний рівень рентабельності й націнки на борошно, хліб, макаронні вироби, крупи,

цукор, яловичину, свинину і м'ясо птиці, ковбасні вироби варені, молоко, сир, сметану, масло вершкове, олію соняшникового, яйця курячі не вище 15% без урахування витрат з їх транспортування у міжміському сполученні.

Вільна ціна складається з первісної вартості, незалежно від джерел надходження (постачальника, засновника, бартеру) та торгової націнки.

Первісною вартістю запасів, які надійшли від постачальника, є собівартість запасів, що складається з фактичних сум, сплачених постачальнику згідно з договором; транспортно-заготівельні витрати (далі ТЗВ); інші витрати, які пов'язані з надходженням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до споживання та реалізації [2].

ПРГ реалізують куповані товари та свою продукцію за цінами продажу. Ціна продажу включає торгові націнки, бо цим підприємствам потрібно не тільки реалізувати, але й виробити страви та організувати їх споживання [7, с. 8]. Торгова націнка в ресторанному господарстві складається із торговельної націнки товарів, націнки і ПДВ ресторанного господарства. Націнка ресторанного господарства встановлюється у відсотках до роздрібною ціни, після чого додається ПДВ. Рівень націнки залежить від типу і класу закладу та виду товару чи сировини.

Торгова націнка включається у ціну запасів, і якщо вона реалізується у ціні товару, то, з одного боку, вона є джерелом відшкодування витрат, з другого – виникненням доходу у ПРГ.

Поряд з необхідністю покриття операційних витрат та отримання прибутку при здійсненні процесів виробництва й обслуговування населення необхідно враховувати термін реалізації та придатності як запасів, так і продукції (товару).

Формування продажної вартості власної продукції і товарів можна зобразити у такому вигляді (1):

$$PrB = PB + TN + ПДВ_{mn}, \quad (1)$$

де  $PrB$  – продажна вартість;

$PB$  – первісна вартість продуктів (сировини), товарів без суми ПДВ;

$TN$  – торгова націнка;

$ПДВ_{mn}$  – сума ПДВ у частині торгової націнки.

Для спрощення розрахунку продажна вартість страви, товару може бути розрахована так (2):

$$PrB = (PB + TN) \times 1,2 \quad (2)$$

де  $PrB$  – продажна вартість;

$PB$  – первісна вартість продуктів (сировини), товарів без суми ПДВ;

$TN$  – торгова націнка [10, с. 53].

На практиці є два підходи до встановлення облікової (продажної) ціни продукції (сировини, товарів) та розрахунку націнки.

Перший із них полягає в розрахунку продажної ціни прямим рахунком. Порядок розрахунку облікової (продажної) ціни товару, який надійшов, зводиться до того, що спочатку визначають суму націнки, потім ціну з націнкою без ПДВ, суму ПДВ та продажну ціну із ПДВ [9, с. 136].

Другий підхід передбачає встановлення облікової ціни одиниці сировини та оберненим рахунком встановлення суми торгової націнки.

Структуру цін розглянуто на прикладі товару «Сік полунично-яблучний», 1 л, який пройде всі ланцюги торгівлі.

Так, Одеським консервним заводом дитячого харчування виробляється сік натуральний без консервантів у тетрапакетах, смістю 1 л. Умовно відпускна продажна ціна виробника за один пакет дорівнює 3 грн. 60 коп. Приклад формування цін наведено в табл. 2.

Вартість складається з таких основних елементів ціни продажу: виробничої собівартості – 2,73 грн., прибутку – 0,27 (рентабельність 10%), ПДВ – 0,60 грн.

Таблиця 2

## Розрахунок ціни продажу соку

Підприємства	Перший варіант		Другий варіант	
	Показники	Сума (грн. коп.)*	Показники	Сума (грн. коп.)*
Одеський консервний завод дитячого харчування	Собівартість	2,73	Собівартість	2,73
	Рентабельність 10%	0,27	Рентабельність 10%	0,27
	Разом	3,00	Разом	3,00
	ПДВ 20%	0,60	ПДВ 20%	0,60
	Відпускна продажна ціна	3,60	Відпускна продажна ціна	3,60
Оптова база	Покупна вартість без ПДВ	3,00	Без послуги оптової ланки	
	ПДВ 20%	0,60		
	Оптова націнка 19% без ПДВ	0,57		
	ПДВ 20%	0,11		
	Відпускна продажна ціна	4,28		
Роздрібний магазин	Покупна вартість без ПДВ	3,57	Покупна вартість без ПДВ (з заводу)	3,00
	ПДВ 20%	0,71	ПДВ 20%	0,60
	Торгова націнка 27% без ПДВ	0,97	Торгова націнка 51% без ПДВ	1,53
	ПДВ 20%	0,19	ПДВ 20%	0,31
	Ціна продажу	5,44	Ціна продажу	5,44
Кафе – бар	Покупна вартість без ПДВ (з бази)	3,57	Покупна вартість без ПДВ (з заводу)	3,00
	ПДВ 20%	0,71	ПДВ 20%	0,60
	Торгова націнка 50% без ПДВ	1,79	Торгова націнка 79% без ПДВ	2,36
	ПДВ 20%	0,36	ПДВ 20%	0,47
	Ціна продажу	6,43	Ціна продажу	6,43

\* Наведені дані умовні

Джерело: складено автором на основі даних [11, с. 42-46]

Оптова база купує товар за покупною вартістю (продажною для виробника), реалізує з оптовою націнкою – 0,57. Оптова націнка – додаткова вартість, тому треба нараховувати ПДВ – 0,11 (0,57 Ч 20%).

Продажна ціна становить – 4,28 (3,60+0,57+0,11), як у прикладі. Якщо зауважити, що ПДВ закладено у торгову націнку, то реальна націнка буде не 0,57, а 0,49 та ПДВ – 0,10, а продажна ціна не 4,28, а 4,17 грн. Якщо сік надійшов з оптової бази за ціною 4,28, то ціна продажу в роздрібній торгівлі зростатиме на суму торгової націнки та ПДВ до неї, розрахункова ціна складатиметься таким чином: 4,28 + 0,97 + 0,19 = 5,44 грн.

Для ПРГ можна змінити варіанти надходження товарів. Товар завезено з заводу. На заводі продажна ціна – 3,60 грн., але, якщо попит у магазині не знизився, то реалізацію продовжують за ціною 5,44 грн. Роздрібна торгівля має більшу економічну вигоду, бо торгова націнка зросла з 0,97 грн. до 1,53 грн. на кожній пачці соку.

Далі, за прикладом ціна ПРТ тотожна ціні при роздрібній торгівлі, крім розміру торговельної націнки (вона вища), ціна продажу – 6,43 грн. за 1 л. Один стакан (200 г) соку у барі коштує 1,29 грн. (6,43 грн. : 5).

**Висновки і пропозиції.** Отже, одним із ключових завдань менеджерів закладів ресторанного господарства є налагодження економічно доцільного процесу встановлення ціни на продукти власного виробництва та товари, призначені для безпосе-

редньої реалізації споживачам. Визначено, що на товари, придбані з метою їх наступного перепродажу, слід застосовувати ціни з врахуванням методу повних витрат, а на продукцію власного виробництва – калькуляційний, кон'юнктурний або комбінований метод. На прикладі проілюстровано два підходи до встановлення продажної ціни товару та розрахунку торгової націнки на всіх ланцюгах торгівлі – прямий та обернений.

#### Список літератури:

1. Закон України «Про ціни і ціноутворення» від 21.06.2012 № 5007-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від № 246 від 20.10.1999 р.
3. Постанова Кабінету міністрів України «Про встановлення повноваження органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад відносно регулювання цін (тарифів)» від 25.12.1996 р. № 1548.
4. Методичні рекомендації про впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування та побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157.
5. Інструкція про порядок визначення роздрібних цін на товари народного споживання у підприємствах роздрібно торгівлі та громадського харчування, затверджена наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 4 січня 1997 р. № 2.
6. Збірник рецептур національних страв та кулінарних виробів для підприємств громадського харчування, затверджений наказом МЗЕЗ-торгу від 06.07.99 № 484.
7. Антонова К. Бухгалтерський облік реалізації виробів кухні і бару // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 20. – С. 7-10.
8. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
9. Даньків Й. Я., Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. / Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остапюк М. Я. – К.: Знання-Прес, 2003. – 206 с.
10. Перетятко Т. И. Основы калькуляции и учета в общественном питании: учеб. пособ. / Т. И. Перетятко. – 7-е изд. перераб. и доп. – М.: Дашков и К, 2010. – 232 с.
11. Руденко Е. Общественное питание: особенности учета // Налоги и бухгалтерский учет. – 2009. – № 22. – С. 35-56.
12. Шкварчук Л. О. Ціноутворення: [Підручник] / Л. Шкварчук. – К.: Кондор, – 2006. – 460 с.

**Леперт Д.В.**

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

## ОСОБЕННОСТИ ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ И ЕГО УЧЕТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РЕСТОРАННОГО ХОЗЯЙСТВА

#### Аннотация

Исследованы теоретические вопросы ценообразования и особенности его учета на предприятиях ресторанного хозяйства. Рассмотрено методика формирования цен на товары, приобретенные с целью их последующей перепродажи и продукцию собственного производства. Рассмотрено порядок и правила применения цен предприятиями ресторанного хозяйства согласно действующему законодательству Украины. Определены особенности формирования торговой наценки на товары как элемента цены продажи. На примере проиллюстрировано подходы к установлению продажной цены товара и расчета торговой наценки на всех цепях торговли.

**Ключевые слова:** ресторанное хозяйство, калькуляционный метод, цена продаж, торговая наценка, свободные цены.

**Lepert D.V.**

Taras Shevchenko National University of Kyiv

## FEATURES OF PRICING AND ITS ACCOUNTING OF THE ENTERPRISES OF THE RESTAURANT ECONOMY

#### Summary

Theoretical issues of pricing and features of its accounting for enterprises of the restaurant economy were explored. Particularly, the methodology of pricing of goods purchased for resale and own manufactured products was described. There were reviewed the procedure and rules of application of prices by enterprises of restaurant economy under Ukrainian legislation. There were clarified the features of forming of trading margins on goods as part of the sale price. Approaches to setting the selling price of goods and the calculation of trade margin in all trade chains were illustrated in the example.

**Keywords:** restaurant economy, spreadsheet method, sales price, margin trading, free prices.